

ПОДАТКОВІ ВИТРАТИ ЯК ФАКТОР ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

О. І. Герус

Студентка 4 курсу, група ОА-42, навчально-науковий інститут економіки, менеджменту і права

Науковий керівник – доктор економічних наук, професор С.О. Левицька

*Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне, Україна*

Детально визначено дефініції поняття витрати та проаналізовано їх відображення у Податковому Кодексі України. Встановлені основні відмінності відображення витрат в бухгалтерському та податковому обліку. Вказано сутність витрат «подвійного призначення», їх види та проведено аналіз відображення подвійних витрат у сучасній обліковій практиці.

Ключові слова: Господарська діяльність, витрати, подвійні витрати, податкові різниці, податковий облік, тимчасові податкові різниці, постійні податкові різниці.

Детально определены дефиниции понятия расходы и проанализировано их отражение в Налоговом Кодексе Украины. Установлены основные различия отражения расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Указано сущность расходов «двойного назначения», их виды и проведен анализ отображения двойных расходов в современной учетной практике.

Ключевые слова: Хозяйственная деятельность, расходы, двойные расходы, налоговые различия, налоговый учет, временные налоговые различия, постоянные налоговые различия.

Detailed definitions of the concept is defined and analyzed their costs reflected in the Tax Code of Ukraine. The basic differences are reflected in cost accounting and tax accounting. Specified the nature of expenses "dual-use" types of analyzes and mapping of double spending in modern accounting practice.

Keywords: Economic activity, costs, double costs, tax differences, tax accounting, tax temporary differences, permanent tax differences.

Актуальність теми. У процесі будь-якої діяльності підприємства виникають витрати. Перелік і склад цих витрат кожним підприємством визначається окремо залежно від виду його діяльності. Але для того, щоб при розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток платник мав підстави включити ці витрати до складу податкових витрат, головною умовою є віднесення витрат до операцій господарської діяльності такого платника.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми обліку віднесення витрати до податкових витрат та їх оподаткування всебічно висвітлено у працях: А.І. Бланка, О.В. Бризгаліна, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.П. Вишневського, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, Л.М. Кіндрацької, М.М. Коцупатрого, В.Г. Цінника, Ю.Я. Литвина, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, П.Т. Саблука, П.Я. Хомина та інших.

Постановка проблеми. Актуальною проблемою на кожному підприємстві є зближення податкового і фінансового обліку, визначення витрат та об'єкта оподаткування як невід'ємної частини системи управління діяльністю підприємства, що визначається необхідністю гармонізації теорії та практики обліку, вимог податкового законодавства та

перспектив розвитку ринкових відносин. Тому тема подвійних витрат є не достатньою вивченою та являється актуальною проблемою сучасної облікової практики.

Виклад основного матеріалу. Господарська діяльність — це діяльність особи, пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, що спрямована на отримання прибутку і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, яка діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу).

Відповідно до Податкового кодексу пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 витрати — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [1].

Для кращої оцінки витрат наведемо визначення із П(с)БО 16 «Витрати», де вказано, що витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [6].

Відповідно до витрат бухгалтерського обліку включаються штрафні санкції, які сплачує підприємство до бюджету й іншим підприємствам: відрахування до відповідних резервів для оплати відпусток, покриття безнадійної заборгованості, благодійні перерахування незалежно від того, хто їх отримує, утримання об'єктів невиробничої сфери, витрати на ремонт необоротних активів, витрати на паливо для потреб легкового автотранспорту. В податковому обліку сплата штрафних санкцій не включається, так само як і відрахування до вище зазначених резервів. Благодійні платежі включають у витрати лише, якщо вони здійснюються неприбутковим організаціям в сумі, що перевищує два відсотки, але не більше п'яти відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Не включаються у витрати і не зменшують прибуток до оподаткування в податковому обліку амортизація по об'єктах невиробничої сфери, витрати на їх ремонт та 50% всіх інших витрат на їх утримання. Витрати на пальне для легкового транспорту включається у витрати у розмірі 50% від вартості використаного пального на такі потреби.

Крім вище зазначених обмежень, у складі витрат мають місце наступні :

- попередня оплата постачальникам у податкові витрати включається (за виключенням попередньої оплати суб'єктам підприємницької діяльності, які працюють на спрощеній системі оподаткування), а у витрати бухгалтерського обліку - ні;
- у витрати бухгалтерського обліку включається вартість списаних запасів для господарської діяльності, а у податкові витрати - вартість придбаних запасів для ведення господарської діяльності, які підлягають коригуванню у відповідному додатку до декларації;
- у податкові витрати включається поворотна фінансова допомога, яка повертається засновникам, учасникам, фізичним особам, що її надали.

У податковому обліку є поняття «витрати подвійного призначення». Так, ст. 140 Податкового кодексу України встановлено особливості визнання витрат подвійного призначення. Слід зазначити, що аналогічна норма існувала і в Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» — пункт 4 статті 5. У цьому пункті перелічені окремі види витрат і зазначені деякі умови, за дотримання яких перші можуть включатися до складу податкових витрат. Види подвійних витрат зображено на рисунку 1.

Суть витрат подвійного призначення полягає в тому, що вони можуть включатися до складу витрат, при розрахунку податкової бази як у повному обсязі (нелімітовані), так і з відповідним обмеженням (лімітовані) [1] .



Рис. 1. Види витрат подвійного призначення згідно ст. 140 ПКУ

Подвійні витрати мають певні обмеження і при їх не дотриманні, відповідно, до податкових витрат не включається. Такими обмеженнями є:

- 1) витрати платника податку на забезпечення працівників засобами охорони праці понад встановлені норми;
- 2) сума відшкодованих платнику податку збитків за договором по наданню освітніх послуг не є об'єктом оподаткування в частині, що не перевищує суму сплачених додаткового податкового зобов'язання та пені (пп. 140.1.3 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу);
- 3) до складу витрат не включаються у повному обсязі витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами;
- 4) у складі витрат не враховуються витрати на страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачено законодавством, а також будь-які витрати зі страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб;
- 5) не включається сума витрат на відрядження у межах України, яка становить більше ніж 0,2 розміру мінімальної заробітної плати (що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року);
- 6) втрати, що перевищують норми природного убутку, в податковому обліку підприємства не враховуються та ін.

До витрат не включається сума фактичних втрат товарів, крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат та витрат із розбалансування природного газу в газорозподільних мережах, що не перевищують розмір, визначений

Кабінетом Міністрів України або уповноваженим ним центральним органом виконавчої влади, або іншим органом, визначеним законодавством України. Платник податку проводить оцінку вибуття запасів за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Як бачимо при визначенні об'єкта оподаткування виникають значні розбіжності у податковому та бухгалтерському обліку. Результат даних відмінностей - розрахунок податкових різниць.

У бухгалтерському обліку платника з метою розрахунку податку на прибуток можуть виникнути як постійні, так і тимчасові податкові різниці.

Постійні податкові різниці виникають у звітному періоді та не анулюються в наступних, а тимчасові – навпаки, виникаючи у одному звітному періоді, в наступному анулюються. До постійних витрат належать витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, миючими та знешкоджувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України [7] .

В окремих випадках в одних звітних періодах можуть виникнути постійні, а в інших - тимчасові різниці. Для урегулювання таких різниць платники податку на прибуток застосовують рахунки «відстрочені податкові активи» та «відстрочені податкові зобов'язання».

Окремі витрати подвійного характеру включають до складу витрат у розмірі, не більше встановленої законодавством норми. Це стосується: витрат на відрядження фізичних осіб, витрат товарів у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих), витрат на страхування тощо. Доцільним, з нашої точки зору, є застосування субрахунків аналітичного обліку витрат діяльності в частині фінансових витрат та витрат, що враховуються в податковому законодавстві [4] .

Висновки. Отже, особливості визнання витрат подвійного призначення залежать від того, наскільки ці витрати пов'язані з господарською діяльністю: якщо мають пряме відношення – до податкових витрат включаються в повному обсязі, в протилежному випадку - визнаються частково в межах норм, встановлених Податковим кодексом. При підрахунку витрат подвійного призначення, як правило, виникають постійні та тимчасові різниці між бухгалтерським та податковим обліком, що ускладнює роботу працівникам облікових служб, вимагаючи окреме ведення цих обліків. Саме тому таким витратам в організації оподаткування підприємства потрібно відводити належне місце з метою їх планування та оптимізації.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс: Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI; 2. Про охорону праці: Закон України від 14.10.92 р. № 2694-XII; 3. Про реклам: Закон України від 03.07.96 р. № 270/96-ВР; 4. Про граничні норми добових витрат для відрядження членів екіпажів суден, інших транспортних засобів та суми, що спрямовуються на їх харчування замість добових витрат: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 73; 5. Перелік заходів та засобів з охорони праці, витрати на здійснення та придбання яких включаються до витрат: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.06.2003 р. № 994; 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України N 318 від 31.12.99 ; 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: наказ Міністерства фінансів України від 21 лютого 2011 р. за N 212/18950.